Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 35479 du rôle
Inscrit le 19 novembre 2014

Audience publique du 7 mars 2016

Recours formé par
Monsieur ... et Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'établissement en commun de revenus

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35479 du rôle et déposée le 19 novembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Rhett Sinner, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-… et Monsieur ..., demeurant à L-…, tous deux représentant la copropriété ... & ... ayant son siège à L-…, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 septembre 2014 portant rejet d'une réclamation introduite le 11 juillet 2012 contre le bulletin d'impôt commercial communal de l'année 2007, émis le 20 juin 2012 à l'encontre de la « *Copropriété ... + ..., Verkauf von Immobilien* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 février 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mars 2015 par Maître Rhett Sinner, préqualifié, au nom des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Rhett Sinner et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 novembre 2015.

Suite au dépôt de sa déclaration, la copropriété ... & ..., ci-après dénommée « la copropriété », se vit informer par courrier du 21 mai 2012 du bureau d'imposition Grevenmacher, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », que celui-ci envisageait de s'écarter sur un point de la déclaration fiscale remise et l'invita à lui faire parvenir ses objections pour le 11 juin 2012 au plus tard. Le bureau d'imposition donna à cet égard à considérer que la plus-value dégagée de la vente du pré situé dans la commune de ..., par acte notarié du 31 décembre 2007, serait à qualifier de bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR ».

Par courrier du 6 juin 2012, la copropriété fit parvenir au bureau d'imposition ses observations.

Le 20 juin 2012, le bureau d'imposition Grevenmacher émit à l'égard de la copropriété le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007.

Par lettre du 30 juin 2012, la copropriété introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007.

Par décision du 16 septembre 2014, le directeur rejeta la réclamation précitée de la copropriété comme non fondée. Cette décision portant le numéro C 17812 du rôle est libellée comme suit :

« *Der Steuerdirektor,*

Nach Einsicht der am 11. Juli 2012 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher die Herren ... und ... den Feststellungsbescheid von Einkünften aus gemeinsamen Unternehmen und Gemeinschaften des Jahres 2007 der « COPROPRIETE ... + ... », mit Sitz in L-…, ergangen am 20. Juni 2012, anfechten ;

Nach Einsicht der Steuerakte ;

Nach Einsicht der §§ 102, 107, 228, 238, 239, 254, Absatz 2 und 301 der Abgabenordnung (AO) ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass die Reklamanten sich beschwert fühlen, weil das Steueramt ihre Tätigkeit als Gewerbebetrieb bezeichnet hat ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind ;

In Erwägung, dass der strittige Gewinn gemeinsam in einer gesonderten Feststellung in Anwendung von § 215, Absatz 2 AO vom zuständigen Steueramt aufgestellt wurde ; dass das Steueramt mit dieser Feststellung auch, aufgrund von § 216, Absatz 1, Ziffer 1 AO, über die Art des Gegenstandes, im vorliegenden Fall eines gewerblichen Betriebs, entschieden hat ;

In Erwägung, dass die Reklamanten sich über die Einordnung der Einkünfte der «Copropriété ... + ... », als Gewinn aus Gewerbebetrieb beschwert fühlen ; dass laut § 11 bis des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) Miteigentümerschaften (« copropriétés ») so zu behandeln sind, als ob sie keine von ihren Gesellschaftern verschiedene Rechtspersönlichkeit hätten ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer eine Immobilie, die sie am 4. Mai 2006 gekauft haben, am 31. Dezember 2007 wieder veräußert haben ; dass diese Immobilie im notariellen Verkaufsakt folgendermaßen beschrieben wird : « Ein Viehpark mit Quelle, gelegen zu ..., eingetragen im Kataster wie folgt : Gemeinde ..., Sektion C von ..., Nummer …, Ort genannt : …, Acker, gross 01 Hektar 11 Ar 80 Zentiar » ;

In Erwägung zudem, dass die Immobilie mit dem Willen erstanden worden war, wieder verkauft zu werden, und demnach von Anfang an von den Reklamanten als Handelsware angesehen wurde ; dass die Gemeinschaft sich aus den Herren ... und ..., beteiligt jeweils zur Hälfte, zusammensetzt ; dass es somit zu klären gilt, ob, respektive inwieweit, die Einkünfte der beiden beteiligten natürlichen Personen als Gewinn aus Gewerbebetrieb einzustufen sind ;

In Erwägung, dass es im allgemeinen bei der Einschätzung einer Miteigentümerschaft nicht genügt, eine Operation isoliert zu betrachten, um Rückschlüsse ziehen zu können, ob hier privates Eigentum verwaltet wird oder aber ob ein gewerblicher Handel betrieben wird, sondern vielmehr bei jedem einzelnen Miteigentümer geprüft werden muss, inwieweit eine private oder geschäftliche Initiative vorliegt ; dass es durchaus vorkommen kann, dass ein Miteigentümer an dem Verkauf lediglich einer Immobilie beteiligt ist, während ein anderer geschäftsmäßig Immobilien kauft und verkauft ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 14, Ziffer 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) jede selbständige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wird, und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist, als Gewerbebetrieb gilt ; dass es im vorliegenden Fall unstrittig ist, dass es sich weder um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch um die eines freien Berufes handelt ; dass es also in diesem Fall, was die Beurteilung der Einkunftsart angeht, darauf ankommt, ob die vier in Artikel 14, Ziffer 1 L.I.R. aufgeführten positiven Merkmale gleichzeitig erfüllt sind ;

In Erwägung, dass bezüglich des Kriteriums der Selbständigkeit kein Zweifel daran besteht, dass An- und Verkauf der Immobilien auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung der Rechtsmittelführer stattgefunden haben, und nicht aus einem etwaigen Dienstverhältnis resultieren ; dass die Aktivitäten der Miteigentümer ebenso auf der Absicht beruhen, einen Gewinn zu erzielen ; dass auch dann von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden kann, wenn eine private Vermögensverwaltung in der Form Gestalt annimmt, dass sie in den Augen von Dritten den Charakter eines Gewerbebetriebs aufweist (doc. parl. 571[4], Seite 19) ; dass also zur Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und privater Vermögensverwaltung das wirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen eine entscheidende Rolle spielt, da das Kriterium der Nachhaltigkeit bei einem umfangreichen Vermögen zwangsläufig gegeben ist und von daher nur von relativer Bedeutung ist ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit auch nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht, die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. parl. 571[4], Seite 18), und der regelmäßige Ankauf von Bauland mit der Absicht dieses gewinnbringend weiterzuverkaufen als solche anzusehen ist ;

In Erwägung, ganz allgemein, dass auch nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Anschaffung einer Immobilie als gewerbliche Tätigkeit betrachtet werden kann, selbst wenn ursprünglich eine Vermietung oder Verpachtung vorgesehen war, wenn deren Verkauf unter Bedingungen vonstatten geht, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige in Wirklichkeit Handel damit getrieben hat oder dass die Grenzen einer normalen privaten Vermögensverwaltung überschritten wurden ;

In weiterer Erwägung, dass Herr ... am 13. Mai 2014 vom Verwaltungsgerichtshof (« Cour administrative ») bereits in drei nahezu identischen Fällen (CA n° 33835C, CA n° 33836C, CA n° 33837C) darauf hingewiesen wurde, dass seine Aktivitäten, betrachtet in ihrer Gänze, gleichgültig ob mit oder ohne Geschäftspartner, sei dieser eine Gesellschaft, ein Geschäftsmann oder sogar ein Privatmann, die Kriterien von Artikel 14, Ziffer 1 L.I.R. erfüllen würden ; dass sich die Cour administrative unter anderem wie folgt ausgedrückt hat (CA du 13 mai 2014, n° 33837C du rôle) :

« ...il y a lieu de retenir d'abord que les premiers juges ont correctement cadré le point juridique litigieux à partir des dispositions de l'article 14, alinéa 1er LIR, suivant lequel est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, et qui définit plus particulièrement l'entreprise commerciale comme étant « toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale » ;

Ils ont dégagé de manière correcte de cette disposition qu'une activité consistant en des transactions immobilières ne peut être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion de la fortune privée que si, d'un côté, d'une manière négative, l'activité n'est constitutive ni d'une exploitation agricole ou forestière, ni de l'exercice d'une profession libérale et, que, d'un autre côté, celle-ci répond à quatre signes caractéristiques, à savoir 1) l'indépendance, 2) le but de lucre, 3) le caractère de permanence, et 4) la participation à la vie économique générale, étant entendu que ces critères doivent se trouver simultanément réunis.

En l'occurrence, d'après l'argumentaire des époux ..., les deux critères négatifs ne font pas de difficulté concrète en instance d'appel en ce qu'il n'y est pas affirmé que l'activité de l'appelant relève d'une exploitation agricole ou forestière ni qu'elle soit exercée en tant que profession libérale.

La question pertinente est celle de savoir si (...) l'activité de l'appelant était toujours à qualifier, comme pour les années précédentes, de simple administration de son patrimoine privé ou, si, par contre, elle devait, compte tenu des opérations concrètement menées, être qualifiée d'activité commerciale.

C'est encore à bon escient que les premiers juges ont relevé que la notion de gestion du patrimoine privé (« Vermögensverwaltung ») ne fait pas l'objet d'une définition légale, sauf à renvoyer ponctuellement aux deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (StAnpG) qui prévoit que : « Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird ». C'est encore à bon droit que le tribunal a retenu que le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance ci-avant énoncés.

De manière générale, c'est dès lors à partir d'une distinction entre l'essentiel et l'accessoire que le concept de gestion d'un patrimoine privé est à cadrer dans chaque cas

d'espèce suivant les éléments caractéristiques qui le sous-tendent, en ce que, toujours de manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que l'essentiel de la substance est conservé dans le sens d'une jouissance des fruits d'un patrimoine privé et que dès lors les éléments réalisés au cours d'une année d'imposition, plus particulièrement par la vente, revêtent un élément accessoire.

(…)

Dans le cadre de l'administration d'un patrimoine privé, il doit (...) être permis de réaliser certains éléments, notamment parce qu'ils ne font plus partie de l'orientation essentielle de la gestion en termes de fructification du patrimoine, du moment que cette réalisation revêt toujours un élément accessoire par rapport à la substance du patrimoine conservée et qu'elle est opérée de manière retraçable par rapport au but essentiel poursuivi. Ainsi, l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations multiples, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles pour autant que celles-ci soient comprises notamment dans le but de la simplification de la gestion du patrimoine privé ou de l'augmentation de revenus nets de location.

Outre la considération de la balance principal/accessoire ci-avant dégagée, des indices en direction de l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR sont susceptibles d'être constitués par un nombre élevé d'opérations de ventes durant un exercice d'imposition, la stipulation d'une clause explicite de revente dans les actes notariés d'acquisition appelée précisément à opérer si la revente a lieu dans un délai jusqu'à quatre ans à partir de l'acquisition, de même que la prise dans des papiers officiels, tels les actes de vente, de la qualité de commerçant et l'acquisition d'immeubles en indivision ensemble avec des professionnels du marché. A ce niveau, le caractère pertinent de ces indices dépend entre autres de la retraçabilité des réalisations effectuées par rapport au but de la gestion du patrimoine du contribuable.

En fait, il est constant en cause que les époux ... considérés globalement, c'est-à-dire y compris le cas où l'un d'entre eux figure comme vendeur, seul ou ensemble avec des co-vendeurs autres que son conjoint, ont procédé au cours de l'année d'imposition 2005 à neuf opérations de vente portant sur des immeubles bâtis et non bâtis, dont six objets de vente avaient été acquis moins de cinq ans avant leur revente.

Si, au regard de la détermination de la ligne de séparation entre l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR et l'administration du patrimoine privé dans le contexte de l'article 99 LIR, il y a lieu de différencier au niveau de ces neuf opérations, il convient de noter à titre préalable que pour des raisons structurelles une première différenciation a d'ores et déjà dû être opérée par le directeur. En effet, tel que le relève à bon escient le délégué du gouvernement, sur les neuf opérations en question, cinq d'entre elles concernaient des immeubles détenus en indivision sinon en copropriété, dans lesquels Monsieur ... détenait uniquement une participation. Or, pour les immeubles en question, il existait dès avant des bulletins d'établissement séparé et en commun coulés en force de chose décidée et qui tous, sauf celui émanant du bureau d'imposition (...) et faisant l'objet du présent appel, suivant l'analyse faite par les bureaux d'imposition, ont qualifié les revenus afférents comme relevant de l'administration d'un patrimoine privé rentrant dans les prévisions de l'article 99 LIR.

Même si, pour les ventes d'immeubles toisées par les bulletins d'établissement séparé et en commun définitifs précités, la qualification des revenus fut dès lors prédésignée, il n'en reste pas moins que dans l'évaluation de la question de savoir si globalement, pour l'année d'imposition concernée, l'activité de vente d'immeubles des époux ... était à considérer comme rentrant dans l'administration du patrimoine privé ou comme équivalant à une activité commerciale, il faut, dans cette démarche de qualification, au niveau de leurs bulletins personnels, tenir compte de l'ensemble des réalisations immobilières effectuées durant l'année d'imposition donnée par les contribuables concernés ou par l'un d'eux.

(…)

(...) dans plusieurs actes de vente, tels qu'énumérés plus précisément par le directeur dans sa décision précitée, Monsieur ... a pris expressément la qualité de commerçant. De même, la clause de revente a été stipulée par endroits et pour au moins deux des quatre indivisions en question, Monsieur ... s'est associé à un professionnel de l'immobilier.

Dès lors, une fois qu'on ajoute dans l'analyse les quatre ventes opérées par rapport à des immeubles tenus en indivision sinon en copropriété, du moins dans la moitié des cas avec des professionnels de l'immobilier, la balance tend, globalement considérée, vers l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR.

Cette conclusion se confirme par l'analyse relative au bulletin d'établissement séparé et en commun de revenus de l'année 2005. Il est constant que Monsieur ..., à raison d'un quart, était copropriétaire, à côté de Monsieur (...) et d'une société (...) S.A., d'un immeuble sis à (...), acquis en date du 24 février 2005 pour être vendu le 12 juillet de la même année. A la base, il s'agissait d'une maison d'habitation détruite par un incendie. Non seulement celle-ci a été acquise suivant stipulation d'une clause de revente mais encore, sur le constat ainsi avancé d'une impossibilité de rénovation, les associés auraient pris la décision de la vendre à nouveau, l'année même. Vu surtout la stipulation d'une clause de revente, cette itérative acquisition « en consortium » suivie d'une revente rapide fait apparaître une prépondérance de la réalisation d'un bénéfice à court terme — tel qu'il a été de fait réalisé — par rapport à une fructification du bien à moyen sinon long terme.

Dès lors sur base de l'ensemble des développements qui précèdent, à la fois le directeur et le tribunal sont à confirmer dans le résultat de leurs analyses respectives ayant abouti à faire pencher la balance vers la qualification d'activité commerciale pour l'opération concernée (...) » ;

In Erwägung, dass es sich in vorliegendem Fall bloß um einen weiteren geschäftlichen Verkauf im Sinne von Artikel 14 L.I.R. handelt, welcher sich sehr stark an vorab beschriebene An- und Verkaufsaktivitäten anlehnt, ja sie sogar noch weiter untermauert was die Theorie der Geschäftsaktivität mit kurzfristiger Gewinnabsicht anbelangt ; dass der Ankauf des strittigen Grundstücks demnach keineswegs stattgefunden hat, um aus ihm Frucht zu ziehen, etwa in Form von Miet- oder Pachteinnahmen bei gleichzeitiger Erhaltung der (Grund)-Substanz ; dass in diesem Fall die Aktivitäten der Gemeinschaft von vornherein klar und deutlich nicht darauf ausgelegt waren, die Anschaffung im Privatvermögen zu halten, sondern um sie binnen kürzester Zeit mit Gewinn zu veräußern ; dass, außerdem, die angebliche und mit etlichen Schwierigkeiten verbundene, da von offenbaren Anfängern ausgeführte, Rinderhaltung, welche von den Reklamanten als Hauptanschaffungszweck des strittigen Grundstücks angeführt wird, nicht den allergeringsten Einfluss auf die steuerliche

Einstufung der Veräußerung ausübt, es sich höchstens die Frage aufdrängen könnte, ob die Reklamanten nicht vielleicht versuchen würden den Direktor von ihrer tatsächlichen Absicht abzulenken ;

In abermaliger Erwägung, dass die Rechtsmittelführer neben diesem gemeinsamen Unternehmen auch noch auf eigene Rechnung, und daneben in verschiedenen anderen Miteigentümerschaften, Immobilien zum Wiederverkauf erstanden haben ; dass eine detaillierte Aufzählung jedoch den Rahmen des vorliegenden Anfechtungsentscheids sprengen würde ; dass eine solche bis ins letzte Detail genaue Auflistung sämtlichen Besitzes an denen die Reklamanten beteiligt sind oder waren jedoch auch keineswegs neue Erkenntnisse oder Schlüsse vorzubringen vermag ;

In abschließender Erwägung, dass in vorliegendem Fall die Handlungen der Miteigentümer sowohl innerhalb wie außerhalb der Gemeinschaft zeigen, dass die Grenzen einer normalen privaten Vermögensverwaltung deutlich überschritten werden, da die beiden Gesellschafter die eingekauften Immobilien nicht als Vermögensanlage betrachten um einen etwaigen Ertrag in Form von Verpachtung oder Vermietung zu erhalten, sondern von vornherein beabsichtigen, die Immobilien mit Gewinn zu verkaufen ; dass sich aus all diesem ergibt, dass der Verkauf der strittigen Immobilie als gewerbliche Handlung anzusehen ist ;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde ;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

die Anfechtung ist zulässig,

sie wird als unbegründet zurückgewiesen (…) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 novembre 2014, inscrit sous le numéro 35479 du rôle, Monsieur ... et Monsieur ... représentant la copropriété ont introduit un recours en réformation sinon en annulation à l'encontre la décision directoriale précitée du 16 septembre 2014.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1.la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal, qui est recevable, pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

A l'appui de leurs recours, les demandeurs exposent que la copropriété aurait fait l'acquisition d'un pré sis à ... pour y élever des bovins. Ils expliquent qu'il se serait avéré que le terrain ne se serait pas prêté à cet usage de sorte qu'il fut décidé de le vendre par acte notarié du 31 décembre 2007.

En droit, ils contestent l'imposition qui retenue par le bureau d'imposition sur base d'un bénéfice commercial dès lors que ce bénéfice aurait été réalisé dans le cadre de l'exploitation agricole de la copropriété, par ailleurs inscrite auprès du bureau d'imposition comme une exploitation agricole, et non dans le cadre d'une entreprise commerciale, à savoir, une activité indépendante à but de lucre exercée d'une manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale. Ils font valoir que le prix de vente aurait été investi dans d'autres terrains agricoles dont la copropriété serait toujours propriétaire.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Aux termes de l'article 14, alinéa 1er LIR, est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Outre deux critères négatifs, tenant à ce qu'une entreprise commerciale ne soit constitutive ni d'une exploitation agricole ou forestière ni de l'exercice d'une profession libérale, celle-ci répond à quatre signes caractéristiques, à savoir 1) l'indépendance, 2) le but de lucre, 3) le caractère de permanence et 4) la participation à la vie économique générale[1].

Il est constant en l'espèce que le bulletin litigieux fut émis à l'égard de la copropriété, de sorte qu'il appartient au tribunal d'examiner si ladite copropriété se définit comme étant une entreprise commerciale au sens de l'article 14 LIR.

Il y a lieu de constater en cause que la copropriété n'exerce pas une profession libérale. Force est encore au tribunal de retenir que les demandeurs soutiennent, à tort, que la copropriété serait à considérer comme une exploitation agricole ou forestière au sens de l'article 61 LIR.

Aux termes de l'article 61 LIR, « *Le bénéfice agricole et forestier est constitué par le résultat que le contribuable obtient:*

1. par la culture du sol en vue de la production des plantes ou de parties de plantes telle que l'agriculture proprement dite, la sylviculture, la viticulture, l'horticulture, ainsi que les cultures maraîchère, fruitière, en pépinières, en serres. En ce qui concerne la sylviculture, la seule possession de terrains forestiers est à considérer comme exploitation forestière.

Lorsque le contribuable vend, dans le cadre et dans l'intérêt de son exploitation agricole, des produits agricoles achetés à des tiers, et que ces produits n'interviennent pas régulièrement pour une part importante en valeur, toutes les opérations de vente font partie de l'exploitation agricole.

Un règlement grand-ducal pourra préciser la notion de part importante au sens de l'alinéa précédent en fixant des pourcentages en fonction, soit de la totalité des produits vendus, soit de la production propre de l'exploitation. Ces pourcentages pourront varier suivant le genre de l'exploitation;

[1] Trib. adm. 21 juin 2000, n°11582, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 97 et les autres références y citées.

2. par l'élevage ou l'engraissage d'animaux, lorsque la nourriture de ces animaux provient ou pourrait provenir de la culture du sol d'une unité d'exploitation agricole dans des proportions et selon des critères à déterminer par règlement grand-ducal.

Sans préjudice de la condition de la provenance des denrées consommées, un règlement grand-ducal pourra fixer à l'endroit des contribuables qui font habituellement des achats de bétail en disproportion avec la nature et l'étendue de leur domaine agricole, un délai minimum entre l'achat et la vente pour que l'opération garde son caractère agricole;

3. par l'apiculture et par l'exploitation de viviers ne comportant pas d'installations spéciales de nature industrielle;

4. par la chasse et la pêche exercées par le contribuable en corrélation avec son exploitation agricole ou forestière. ».

Ainsi, le bénéfice agricole et forestier est constitué par le résultat que le contribuable obtient (i) par la culture du sol en vue de la production des plantes ou de parties de plantes telle que l'agriculture proprement dite, la sylviculture, la viticulture, l'horticulture, ainsi que les cultures maraîchère, fruitière, en pépinières, en serres, étant précisé, d'une part, qu'en ce qui concerne la sylviculture, la seule possession de terrains forestiers est à considérer comme exploitation forestière et, d'autre part, que lorsque le contribuable vend, dans le cadre et dans l'intérêt de son exploitation agricole, des produits agricoles achetés à des tiers, et que ces produits n'interviennent pas régulièrement pour une part importante en valeur, toutes les opérations de vente font partie de l'exploitation agricole (ii) par l'élevage ou l'engraissage d'animaux, lorsque la nourriture de ces animaux provient ou pourrait provenir de la culture du sol d'une unité d'exploitation agricole dans des proportions et selon des critères à déterminer par règlement grand-ducal, (iii) par l'apiculture et par l'exploitation de viviers ne comportant pas d'installations spéciales de nature industrielle et (iv) par la chasse et la pêche exercées par le contribuable en corrélation avec son exploitation agricole ou forestière.

C'est à juste titre que le délégué du gouvernement retient que les requérants se contentent d'affirmer que leur activité relèverait d'une exploitation agricole sans pour autant établir que celle-ci remplit les conditions précisément énumérées à l'article 61 LIR.

Il est manifeste que la vente litigieuse du terrain agricole ne tombe dans le champ d'application d'aucun des quatre alinéas de l'article 61 LIR, de sorte que la plus-value ainsi dégagée ne saurait être qualifiée de bénéfice agricole étant précisé que l'affirmation non autrement étayée par les demandeurs selon laquelle depuis l'année 2004, la copropriété serait inscrite auprès du bureau d'imposition en tant qu'exploitation agricole est sans pertinence au regard de la disposition sus-visée. Cette affirmation est d'autant plus discutable que le bulletin d'imposition concerné est établi à l'encontre de la « *Copropriété ... + ..., Verkauf von Immobilien* ».

Etant donné que l'activité des demandeurs ne relève ni d'une exploitation agricole ou forestière ni d'une activité libérale, il y a lieu pour le tribunal de vérifier si la vente litigieuse s'inscrit dans le cadre de l'exercice d'une activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale au sens de l'article 14 LIR.

Aux termes de cette disposition, une activité consistant en la réalisation de transaction(s) immobilière(s) ne peut être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion de la fortune privée que si les quatre critères y énoncés, à savoir celui de l'indépendance, celui du but de lucre, celui de la permanence et celui de la participation à la vie économique générale se trouvent simultanément réunis.

Concernant plus particulièrement la distinction de l'activité commerciale par rapport à la simple administration du patrimoine privé, dans le contexte spécifique des transactions immobilières, il y a lieu de relever que si la notion de gestion du patrimoine privé (« *Vermögensverwaltung* ») ne fait pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». Le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance sus-énoncés. D'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités d'achat et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion d'un patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« *Umschichtung* ») d'éléments substantiels de sa fortune.[2]

L'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut certes être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location. Si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles.[3]

Il y a encore lieu de relever que la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable et qu'en vertu des dispositions du § 171 AO, le contribuable a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau d'imposition conformément au § 205 AO.[4]

Parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances de la cause.

Il ressort des travaux préparatoires concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de*

---

[2] Trib. adm. 10 septembre 2008, n° 23434 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 97 et l'autre référence y citée.

[3] Trib. adm. 4 janvier 2010, n°s 25664 et 25666 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 97 et les références y citées.

[4] Cour adm. 3 mai 2012 , n° 29713C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôt, n° 822.

permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées », le même commentaire de l'article 14 précisant encore que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale* [...] *d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* ».[5]

Un des éléments permettant d'apprécier le caractère permanent de l'activité est l'intention du contribuable qui doit avoir agi dans le but de répéter l'activité si l'occasion s'en présente, ainsi que cela ressort tant de la jurisprudence des juridictions administratives luxembourgeoises que de la jurisprudence allemande[6].

Le caractère répété d'une opération s'apprécie, notamment, en rapport avec la durée de détention du bien immobilier litigieux, étant précisé qu'une durée de détention inférieure à cinq ans est considérée par le tribunal de céans comme étant une « *courte période de détention* », en effet, « (...) *la revente rapide des objets (« enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf von Wohnungen ») étant définie, par une jurisprudence constante du Bundesfinanzhof, comme une revente dans un délai maximal de cinq ans à partir de l'acquisition de l'objet en question : « Besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung und der Veräusserung* (...)*, so liegt nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig ein Gewerbebetrieb vor ; ein enger zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen der Errichtung und dem Verkauf der Wohnungen nicht mehr als fünf Jahre beträgt* ».[7]

Force est au tribunal de constater qu'en l'espèce, l'immeuble litigieux fut revendu par la copropriété après dix-sept mois de détention pour un montant de 65.000 euros soit moins de cinq ans après l'acquisition dudit terrain pour un montant de 20.000 euros, à savoir suite à une période relativement courte au terme de laquelle les demandeurs se sont résolus à abandonner définitivement leur projet d'affectation du terrain à l'élevage de bovins. Bien qu'ils affirment qu'« *il* [se serait avéré] *que le pré en question ne* [se serait] *pas* [prêté] *à l'élevage de bovins* (…)», ils ne versent pour appuyer leur argumentation qu'un seul courrier du ministère de l'Agriculture, de la Viticulture et du Développement Durable leur communiquant les coordonnées de la société responsable de l'enlèvement de cadavres d'animaux. Etant donné que les demandeurs ne rapportent pas la preuve d'un autre élément tendant à illustrer les obstacles qu'ils auraient rencontrés dans la réalisation de leur projet, il y a lieu d'émettre certains doutes quant à leur intention réelle d'affecter le terrain litigieux à une activité ressortant de l'exercice d'une exploitation agricole, qui ne remplit par ailleurs pas les conditions limitativement énumérées à l'article 61 LIR sus-visé, de sorte qu'il y a lieu de

---

[5] Voir le Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, Doc. Parl. n° 571, commentaire des articles, p. 18.

[6] L'arrêt du BFH du 21.08.1985 (I R 60/80, BStBl. II 1986, 88), cité par le délégué du gouvernement a retenu notamment ce qui suit : « (...) *Die Rechtsprechung des RFH und des Bundesfinanzhofs (BFH) hat "nachhaltig" nicht eng ausgelegt; das Schrifttum ist dem im wesentlichen gefolgt. Danach ist eine Tätigkeit (Betätigung) - ohne Rücksicht auf das Motiv des Tätigwerdens - grundsätzlich nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, d.h. wenn die - in der Regel Mehrzahl von - Tätigkeiten von dem Entschluß getragen sind, sie zu wiederholen und daraus eine (ständige) Erwerbsquelle zu machen, und die dann auch tatsächlich wiederholt werden (...) Dabei ist nicht erforderlich, daß die einzelnen Handlungen auf einem einheitlichen Willensentschluß beruhen, der die schon nach Ort, Zeit, Gegenstand und Umfang bestimmten Handlungen umfaßt, oder daß vor Beginn einer jeden Tätigkeit ein neuer Entschluß gefaßt wird, tätig zu werden; es genügt vielmehr, wenn bei der Tätigkeit der allgemeine Wille besteht, gleichartige oder ähnliche Handlungen bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen* (...) ».

[7] Trib. adm. 28 mars 2012, n° 28.295 du rôle, Pas. Adm. 2015, V° Impôts, n°102.

retenir que le comportement des demandeurs laisse supposer qu'ils avaient, dès le départ, l'intention de répéter l'opération de vente du terrain litigieuse si l'occasion s'en présentait et de constituer de la sorte une source de revenu.

Le tribunal partage encore la position du délégué du gouvernement suivant laquelle l'affirmation des demandeurs selon laquelle le prix de vente aurait servi à financer l'acquisition d'autres terrains agricoles renforce manifestement la thèse que l'intention des demandeurs aurait été celle de répéter l'opération si l'occasion se serait présentée en vue de réaliser un bénéfice commercial bien que l'affirmation des demandeurs suivant laquelle le prix de vente aurait été investi pour l'acquisition d'autres terrains par la copropriété n'est pas établie en cause.

Force est au tribunal de constater que les demandeurs n'ont, ainsi, pas rapporté des éléments de nature à convaincre les autorités fiscales de leurs déclarations au sens des articles 171 et 205 AO précités.

Il échet encore de constater que c'est à juste titre que le délégué du gouvernement relève que Monsieur ... a agi respectivement en qualité de « *Geschäfstfüher* » dans l'acte notarié du 4 mai 2006 relatif à l'acquisition du terrain litigieux et en qualité de « *Kaufmann* » dans l'acte notarié du 31 janvier 2007 de vente dudit terrain, qualités qui, *a priori*, sont de nature à mettre en évidence que Monsieur ... avait, dès le départ, l'intention de se comporter comme un commerçant et de réaliser un bénéfice commercial et non comme un exploitant agricole.

Ainsi, il se dégage des éléments d'appréciation soumis au tribunal que le critère de permanence de l'activité des demandeurs posé à l'article 14 LIR est rempli en l'espèce dès lors que l'opération de vente litigieuse s'inscrit dans le cadre d'une activité de négoce de biens immobiliers mise en œuvre par les demandeurs caractérisée par la recherche d'une valorisation rapide de leur patrimoine eu égard à la courte période de détention du terrain litigieux et de l'envergure des profits réalisés, indépendamment de la circonstance qu'en l'espèce, les demandeurs auraient affirmé n'avoir effectué que la seule opération litigieuse étant donné que le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète mais qu'il suffit qu'il y ait eu intention de répéter l'opération, ainsi que le tribunal l'a retenu, en l'espèce, plus en avant.

En ce qui concerne le critère de la participation à la vie économique, il y a lieu de souligner que ce critère implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées.[8]

En l'espèce, force est de constater qu'à travers l'opération litigieuse, les demandeurs ont participé à la vie économique générale, au motif qu'ils ont, du moins en partie, pris part à l'échange général des biens et prestations, de manière perceptible au public étant rappelé à cet égard que Monsieur ... est apparu dans les deux actes notariés en qualité de commerçant,

[8] Trib. adm. 21 juin 2000, n° 11582 du rôle, *ibidem*.

qualité qui révèle manifestement une intention de participer à l'échange général des biens et prestations.

En ce qui concerne le critère du but de lucre, celui-ci est manifestement donné en l'espèce dès lors qu'il est constant en cause que les demandeurs ont réalisé une plus-value considérable de 45.000 euros sur la période de détention de seulement dix-sept mois.

Quant au critère de l'indépendance, l'activité devant être exercée pour le compte et aux risques et périls du contribuable, cette condition se trouve être vérifiée en l'espèce, étant donné que l'existence d'un quelconque lien de subordination n'a été ni alléguée, ni a fortiori établie.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de conclure que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a fait application de l'article 14 LIR en l'espèce et qu'il a retenu un bénéfice commercial dans le chef des demandeurs du fait de la plus-value réalisée en 2007 sur le terrain litigieux.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation,

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par:

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 7 mars 2016 par le premier juge, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 7 mars 2016
Le greffier du tribunal administratif